

高永長著

稅務案例分析

(租稅規劃實務)

姚淇清



題

台灣大學商學研究所楊所長題詞

(一)

兼收並蓄 待用無遺

楊超然 敬題

東吳大學會計學系主任題詞

當作故事看

篇篇精彩

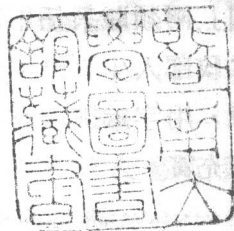
當作稅法看

妙用無窮

王 璽



敬題



稅務案例分析(租稅規畫實務)

執有內政部台內著
字第 23501 號著作
權執照，翻印必究

民國72年9月初版

民國73年2月再版

定 價：250元

著作兼：高 永 長
發行人

台北市古亭區金門街20號

電話：(02)351-7183

郵政劃撥：102429 號

印刷者：

正大印書館股份有限公司

三重市光復路一段12巷1號

經銷處：

五南圖書出版公司

台北市銅山街1號

電話：(02)391-6542

台大法學院圖書文具部

台大夜間部教學組

序

納稅人研究稅法希望「節省賦稅負擔」，理當依據稅法規定辦理。是以誠實申報，選用最有利方法依法節稅，則「心安理得」；但如以不法手段逃漏稅捐，企圖積聚更多財富，則一旦事發，既須補繳所漏稅款，又要多繳更多罰鍰，有時且被判刑，真是「得不償失」。

本書蒐集行政法院稅務案例裁判數十案，逐案探討分析爭訟雙方在行政訴訟中所用攻擊與防禦方法之利弊得失，並以己意評斷。納稅人借鏡，可為「租稅規畫」之參考；稅務人員職前訓練、在職進修，亦可用為「個案研究」之參考資料。

著者因志趣所在，曾學「會計」又學「法律」，擔任財稅工作期間，又曾任法務主管，係稅務機關中少數身兼「稅務」、「法制」兩類職系任用資格之人員。雖然每日與稅務文件為伍，唯以財政部人少事繁，公餘身兼教職，並匆促成書，立論容或未盡人意，用字編排或有仍待商榷之處，均望時賢賜教，俾於再版時匡正充實。

高永長 謹識

七十二年九月

稅務案例分析(租稅規畫實務)

目 錄

序

第一章 綜合所得稅

壹	重查變更所得額短漏報金額應隨同變更·····	1
貳	財產出租所收押金亦應計算租金收入申報納稅·····	5
叁	扣繳義務人對有利於己之事實應負舉證責任·····	10
肆	申報列舉扣除直系親屬之人壽保險費限制·····	14
伍	公司之應付股利六個月內尚未給付者視同給付·····	19
陸	應付利息轉入債權人帳戶者視同給付·····	23
柒	未依限納稅應從程序上予以駁回·····	27
捌	應以同一基礎計課房屋稅及契稅並核算財產交易所得··	30
玖	外銷佣金取得後分給公司幹部仍應申報納稅·····	33
拾	運用間接證明法查獲分散所得補繳稅款·····	37
拾壹	分散所得補徵稅款稽徵機關應負舉證責任·····	42
拾貳	配偶之一方為居住者他方之所得仍應合併課稅·····	47
拾叁	復查誤為補申請補辦手續·····	52
拾肆	諸葛亮發明木牛流馬免納所得稅(權利金納稅問題 之研究)·····	56

第二章 營利事業所得稅

四) 稅務案例分析(租稅規畫實務)

拾伍	建築商私設巷道未隨同房地出售應轉列盤存·····	59
拾陸	財產交易所得之計算以產權移轉登記為準·····	62
拾柒	利用借入款投資他事業利息費用列支問題·····	67
拾捌	非消費合作社不得免納所得稅·····	76
拾玖	應付帳款與其他應付款應分別列帳·····	81
貳拾	增資擴展新增所得可依帳載情形核實認定·····	86
貳拾壹	納稅人對有利於己之事實應負舉證責任·····	90
貳拾貳	逾期外銷紗布加徵之滯納金不得列為費用或損失··	95
貳拾叁	保險公司證券交易所得不屬停徵所得稅之範圍····	98
貳拾肆	保險公司證券交易所得不屬停徵所得稅之範圍····	102
貳拾伍	會計師未依法設帳記載·····	107
貳拾陸	承租房屋轉租收入未列帳申報應增列所得課稅····	113
貳拾柒	公司因保證而賠償之損失不予認定·····	117
貳拾捌	銷貨價格偏低應自負舉證責任·····	120
貳拾玖	外銷報備未合規定不宜逕行取消免稅待遇·····	124
叁拾	課徵所得稅應依查核準則認定銷貨退回·····	129
叁拾壹	借用私人汽車其牌照稅及修理費可核實列支·····	135
叁拾貳	爭取查帳核定權利反而須多繳稅款愚不可及·····	139
叁拾叁	國外所得已准定期免稅無國外稅款扣抵之理由····	143
叁拾肆	超耗原料應否剔除關鍵問題在於會計制度健全與否·····	148
叁拾伍	購入逾齡舊船列支折舊費用·····	155
叁拾陸	未查明會計制度健全與否不應剔除超耗原料·····	160

第三章 營業稅

叁拾柒	依查獲之進貨資料換算營業額補徵營業稅·····	167
叁拾捌	審查違章漏稅案件應依規定程序辦理·····	173

叁拾玖	受託代購貨物未報備向委託人收取貨款以「自銷」論.....	178
肆拾	不動產投資事業出售土地收入應課徵營業稅.....	183
肆拾壹	以代收代付開發票逃漏營業稅.....	186
肆拾貳	購買土地於短期內出售牟利應課徵營業稅.....	192
肆拾叁	個人以樟腦售合作社免納營業稅營利事業則否.....	198
肆拾肆	暫停營業期間收取工程費應補繳營業稅.....	202
肆拾伍	漏開發票舉證責任轉換之問題.....	205
肆拾陸	個人建屋出售課徵營業稅之爭議.....	211
肆拾柒	物物交換應按換出貨物之市價開發票.....	215
肆拾捌	個人建屋出售課徵營業稅之爭議.....	219

第四章 貨物稅

肆拾玖	購買已課徵貨物稅貨物私自加工無補徵貨物稅必要.....	223
伍拾	購入未稅之應課徵貨物稅貨物補稅處罰對象問題.....	228

第五章 關 稅

伍拾壹	私運進口貨物被沒入處分貨物所有人有當事人能力.....	233
伍拾貳	移送法院強制執行案件不得請求行政救濟.....	239
伍拾叁	進口電視轉播車不得按電視機件與車輛分別報稅.....	242
伍拾肆	進口原木申報材積少於私帳記載材積追繳關稅.....	252
伍拾伍	未先科主罰罰鍰不得單獨處沒入船船之從罰.....	257
伍拾陸	進口模型機引擎應依專案核定稅則課稅.....	264

第六章 遺產及贈與稅

(六) 稅務案例分析 (租稅規畫實務)

伍拾柒	遺產稅之課徵道路用地亦不例外·····	269
伍拾捌	再審之訴未表明理由無庸命其補正逕予駁回·····	273
伍拾玖	被繼承人死亡前重病期間所借款項仍應列入遺產·····	276
陸拾	遺產之債權事後無法收到可核減遺產總額·····	282
陸拾壹	劉太公免納所得稅也免納贈與稅 (水滸傳人物之 納稅問題)·····	286

第七章 土地稅

陸拾貳	工廠停工滿一年應按一般用地稅率課徵地價稅·····	293
陸拾叁	未經復查逕行提起訴願應以管轄不合移送處理·····	299

第八章 財產稅

陸拾肆	徵收土地取得土地所有權免課徵契稅·····	305
陸拾伍	工業區內興建標準廠房第一手購買人免納契稅·····	309

第九章 稽徵實務之研究

陸拾陸	居住者與非居住者之分野·····	313
陸拾柒	間接證明法之運用舉證責任之分配·····	316
陸拾捌	值得重視之非扣繳資料·····	321
陸拾玖	由高所得行業納稅情形看整頓稅收之方向·····	326
柒拾	試擬加強非扣繳資料之蒐集調查與核定方案·····	334
柒拾壹	獨資或合夥漁船稅負之分析·····	342
柒拾貳	日本實施利息股利所得綜合課稅風波·····	346
柒拾叁	不勞而獲所得與勞動所得之課徵應有輕重之分·····	353
柒拾肆	佃農取得地主收回出租耕地之補償應申報納稅·····	356
柒拾伍	平均地權條例之補償與補助之課稅問題·····	361
柒拾陸	選罷法之修正與選舉捐獻之扣除·····	364
柒拾柒	災害損失報稅時之減除方法·····	370
柒拾捌	會計系學生對納稅問題之看法·····	374

稅務案例分析(租稅規畫實務)

第一章 綜合所得稅

壹 重查變更所得額短漏報金額 應隨同變更

(行政法院 71 年度判字第 1393 號判決)

一 案情摘要

原告陳×福於 69 年 6 月 16 日，為台灣省稅務局北區稽核組查獲涉嫌短報 65 年度執行業務所得新台幣 405,000 元，66 年度 383,000 元；移由被告機關宜蘭縣稅捐稽徵處補徵各該年度綜合所得稅，原告不服，申請復查未獲變更，提起訴願經受理機關台灣省政府一再撤銷復查決定，由被告機關於 70 年 12 月 14 日以 70 宜稅法字第 53310 號函復知原告重核定系爭年度執行業務所得為 65 年度 669,921 元，66 年度為 641,297 元，但對右揭短報金額未予更動。原告仍對之不服，提起訴願，再訴願遞遭決定駁回，乃提起行政訴訟。

二 原告起訴要旨

(一)台灣省稅務局北區稽核組之 69 年 6 月 18 日談話記錄，係原告在毫無準備之下赴約，由於事隔四、五年之久，無法憶清銀行

2 稅務案例分析（租稅規畫實務）

帳號與所得數字。當問話人詢及四、五年前之申報所得稅曾有偏低情事，擬予“調整”所得，問原告之意見如何？當時由於手中無資料且事過已久，不知所措，經考慮後以爲“調整”爲由，而增加繳納稅額以供國家建設之需要，亦係對國家之捐獻。乃在善意之前提下予以簽名，絕非所謂“…調整時業經供認不諱…”。

(二)政府對人民屢次表示，銀行存款不做課稅之依據，再者所得稅法對醫師之執行業務所得並非依據銀行往來資料而定，應依醫療實際情形來計算課稅。而北區稽核組係依據銀行往來資料，視存款增加淨額爲業務收入，以與原申報金額比較，將其差額核定爲“短報所得額”，並未能分析探討實際情形，亦未通知原告申復，即片面核定，有欠公允。

三 被告機關答辯要旨

原告聲稱銀行存款之金額來源及計算短報所得有疑問一節，經查原告於69年6月18日在臺灣省稅務局北區稽核組派員調查時，已坦承原申報核定所得，確有偏低，計短報65年度執行業務所得爲405,000元，66年度爲383,000元。原告謂此項陳述並非事實，何以當時未表示異議，竟輕易在筆錄簽名，是其所辯無足採信。

四 行政法院判決要旨及其理由

(一)裁判要旨：

被告機關等依原告自認，引用稅捐稽徵法第二十一條第一項第一款及第二項規定補徵原告短報之各該年度綜合所得稅，固非無據。

✎ 第按本件系爭之原告短報執行業務所得金額，應指由被告機

關核定之各該年度原告執行業務所得，減去原告自行申報之同年度所得之差額而言，乃顯明之事理。被告機關核定原告65年度執行業務所得為669,921元，66年度為641,297元（見台灣省政府71年3月5日71府訴三字第20403號訴願決定書），而原告自行申報所得額為65年度312,000元；66年度380,000元（見同府70年10月21日70府訴一字第69081號訴願決定書），依上說明原告65年短報所得額應為357,921元（即669,921元－312,000元＝357,921元），66年度短報所得額應為261,297元（即641,297元－380,000元＝261,297元）；茲被告機關仍認定原告65年度短報405,000元，66年度短報383,000元，洵難謂無違。

（二）理由：

1 原處分暨一再訴願決定均認定原告短報執行業務所得65年度405,000元，66年度383,000元，係以台灣省稅務局北區稽核組於69年6月18日邀原告至被告機關會議室製作，經原告簽名之談話記錄內下列問答：「請問本組發現您65年，66年度申報核定之所得有偏低現象，擬予調整，您意見如何？答：由於本人不諳稅法，原申報核定之所得確有偏低，本人承認65年度短報執行業務所得新台幣四十萬五千元，66年度三十八萬三千元，請貴組從輕處理。」為得心證理由。

2 被告機關以首述原告在訴訟程序以外，已堪「認與事實不符之自認」為唯一證據，未再詳查其他事證，即遽為不利原告之處分，訴願暨再訴願決定未予糾正，即屬俱嫌速斷，原告起訴指摘，尚非全無理由，乃將原處分暨一再訴願決定均行撤銷，由被告機關詳實查證後另為適當之處分。

五 感想

4 稅務案例分析（租稅規畫實務）

從原告起訴要旨可看出，對於 65 年及 66 年原告之執行業務所得有短報之情事為原告所自承，惟在短報之金額上則與被告機關所核定者有所爭議。被告機關核定之短報金額，65 年為 405,000 元；66 年為 383,000，就原告起訴要旨所提出係台灣省稅務局北區稽核組依據原告之銀行往來資料計算而得。然而原告接受被告機關之詢問時，因依資金流程及存款增加額推算漏報所得額之證據，無法推卻漏稅之責任，乃在筆錄上簽名承認短報之金額。由以上可知被告機關引用稅捐稽徵法第二十一條第一項第一款及第二項規定補徵原告短報之所得實屬應當。

然而，其核定之所得額事後既經變更，而對短報金額未隨同變更，亦未提出短漏報金額之詳細計算基礎，以致被告機關敗訴，有損政府形象，調查機關（台灣省稅務局北區稽核組）與稽徵機關（宜蘭縣稅捐稽徵處）間之未及時密切連繫，應係主要原因。

六 關係法條

稅捐稽徵法第二十一條第一項第一款：

稅捐之核課期間，依下列規定：

一、依法應由納稅義務人申報繳納之稅捐，已在規定期間內申報，且無故意以詐欺或其他不正當方法逃漏稅捐者，其核課期間為五年。

稅捐稽徵法第二十一條第二項：

在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰；在核課期間內未經發現者，以後不得再補稅處罰。
行政訴訟法第二十六條前段：

行政法院認起訴為有理由者，應以判決撤銷或變更原處分或決定。

貳 財產出租所收押金亦應計算租金收入申報納稅

(行政法院 69 年度判字第 37 號判決)

一 事實摘要

原告荆×× 61 年至 65 年度綜合所得稅已辦理結算申報，並經被告機關核定有案，嗣因財政部財稅資料稽核單位查得，原告曾於 61 年 10 月 12 日至 65 年 3 月 31 日，將其與他人共有座落臺北市南京東路二段 72 號一至三樓房屋，出租與美國大通銀行臺北分行，收取押租金新臺幣（以下同）1,800 萬元，其中有原告 12.5%，為 225 萬元，有未依法申報租賃所得之事，移由被告機關臺北市國稅局審查。經原告之申辯，乃認定上揭房屋出租與大通銀行之租期屆滿日，為 65 年 2 月 28 日，而非同年 3 月 31 日，而分別核定其租賃所得，計 61 年度 29,016 元，62 年度 123,729 元，63 年度 207,038 元，64 年度 169,555 元，65 年度 24,526 元，發單補徵其各該年度之綜合所得稅。原告不服，分別就各該年度申請復查，均未獲准變更，訴願、再訴願復遞遭決定駁回，仍不甘服，遂向行政法院提起行政訴訟。

二 爭議要點

(一)課稅之五年核課期間部分（註 1）：

1 原告起訴意旨：

原告 61 年度綜合所得稅，申報期限為 62 年 3 月 31 日，五年之

核課期間應於67年3月31日屆滿，核課權即告消滅，而被告機關遲至69年9月以後，始發單課徵，與法不合。

2 被告機關答辯意旨：

稅捐稽徵法第二十一條第二項前段規定：「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰。」本案稽核單位於66年8月11日查獲原告漏稅，是以自62年3月申報日至66年8月間查獲日止，並未逾五年之核課期間。

(一) 依法免稅部分：

1 原告起訴要旨：

原告房屋出租，雖收有押租金，依所得稅法第十四條規定，應按當地銀行業通行之一年期存款利率，計算租賃收入，申報所得稅，但該款項已先後存入臺北市銀行為期二年之儲蓄存款，依獎勵投資條例第二十一條之規定，其利息所得免徵綜合所得稅。依獎勵投資條例之特別法效力優於所得稅法之普通法，則以此押租金存入銀行所得利息，應免徵個人綜合所得稅。

2 被告機關答辯意旨：

財產出租，收有押金或任何款項類似押金者，應按當地銀行業通行之一年期存款利率計算「租賃收入」。至於運用押金所產生之其他所得應否課稅，則屬另一問題，其與財產出租收取押金之應計算租賃收入，係屬兩事，不容混淆。

三 裁判要旨

(一) 財產出租，收有押金者，依所得稅法第十四條第一項第五類第三款上段規定，應就該押金，按當地銀行業通行之一年期存款利率，計算租金之金額。納稅義務人，應依該項金額計算，繳納個人綜合所得稅，此為「租賃所得」，不因納稅義務人是否實

際有利用該項租金收益而有不同。本件原告於61年10月12日至65年2月28日將其與他人所共有之房屋出租，所收取之押金，應依同法之規定計算繳納個人綜合所得稅。

(二)個人在依銀行法第四章（註2）或郵政儲金法規定辦理儲蓄之機構，存入二年期以上之定期儲蓄存款或儲金所得利息，依獎勵投資條例第二十一條第一項第一款之規定，免徵綜合所得稅。此為利息所得，而與租賃所得係屬兩事，不可混為一談。即租賃所得仍應依所得稅法第十四條第一項第五類之規定計算繳納綜合所得稅（註3）。

(三)核課期間之計算，依稅捐稽徵法第二十一條第二項規定，應以「發現」之日而言，而非以發單補徵之日計算，本件發現日為66年8月11日，並未逾五年之核課期間（61年度綜合所得稅之核課期間係於67年3月屆滿），既在稅捐之核課期間內，仍應依法補稅。

四 相關法條

所得稅法第十四條第五類第三款上段。獎勵投資條例第二十一條第一項第一款。稅捐稽徵法第二十一條第二項。

五 問題探討

(一)稅捐稽徵法第二十一條第二項前段規定：「在前項核課期間內，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並予處罰」，其中發現一語，係指稽徵機關對漏稅之發現而言，非指稽徵機關對漏稅之發單補徵行為始謂之「發現」。稽徵機關之發現日有稽核單位與納稅義務人之談話筆錄及調查報告可以證明。然本案於66年8月11日查獲原告漏稅，而67年9月始發單補徵，時間上拖延

過長，故稽徵機關似宜於發現原告漏稅日後，儘速查核補徵，以杜爭議。

(二)所得稅法第十四條第五類第三款規定：「按財產出租，收有押金或任何款項類似押金者，應就該款按當地銀行業通行之一年期存款利率，計算租賃收入，但財產出租人能確實證明該項押金之用途，並已將運用所產生之所得申報者，不在此限。」

1. 倘若該項押金並無運用亦無存入銀行，亦應按當地銀行業通行之一年期存款利率計算其租賃收入，此係以一定公式計算而得之公式型所得，有逼使納稅義務人善用資金之優點，此一法律上擬制之所得，應無課及稅本之問題。

2. 倘若該財產出租人，實際已將該押金運用：

(1)當能確實證明該項押金或典價運用所產生之所得，低於當地銀行業通行之一年期存款利率所計算之租賃收入時，得依但書規定將運用所產生之所得申報，其稅負當較未能確實證明該項押金或典價運用所得申報者為低。

(2)而運用所產生之所得高於當地銀行業通行之一年期存款利率所計算之租賃收入時，則隱匿不報，任由稽徵機關依當地銀行業通行之一年期存款利率計算。則同一稅源而有不同之稅負，實有不公平之處。

註1：課稅之五年核課期間，原判決「理由」解為課稅之五年時效。按稅捐稽徵法第二十一條規定，稅捐之核課期間，依下列規定：……。在核課期間內未經發現應徵之稅捐者，以後不得再補稅處罰。與民法總則第六章規定之消滅時效完成後，債務人得拒絕給付，請求權已經時效消滅，債務人仍為履行之給付者，不得以不知時效為理

由請求返還。消滅時效，因請求、承認或起訴而中斷。時效中斷者，自中斷之事由終止時，重行起算。等等規定有別。超過核課期間後，非與納稅義務人以拒絕補稅或處罰之抗辯權利，核課期間亦無得予中斷之規定，應屬於學說上所謂之除斥期間，亦即民事訴訟法第四四〇條所稱之不變期間。

註 2：銀行法第四章之章名「儲蓄銀行」，獎勵投資條例第二十一條（現已改為第二十三條）第一項第一款稱，依銀行法儲蓄銀行章，法律條文尚值斟酌。

註 3：所得稅法第十四條第一項第五類第三款但書之規定，目的在避免重複計算所得額。納稅義務人出租房屋所收押金存入銀行二年期儲蓄存款，依法該項利息，依當時規定該項利息固可免稅，但因該項利息依法免稅，無須申報所得稅，則出租房屋所收之押金，即仍應按該款規定計算租賃收入，申報繳納綜合所得稅（財政部63.7.22.臺財稅第35350號函）。